

## COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **20675 C**  
Inscrit le 21 novembre 2005

---

**Audience publique du 6 avril 2006**

**Recours formé par**  
**l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg dirigé contre un jugement**  
**rendu par le tribunal administratif dans une affaire ayant opposé les**  
**époux ..., ..., à un**  
**bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 émis par le bureau**  
**d'imposition Luxembourg Y, section des personnes physiques**  
**en matière d'impôt sur le revenu**  
**- Appel -**  
**(jugement entrepris du 10 octobre 2005, n° 19039 et 19664 du rôle)**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 20675C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2005 par M. le délégué du gouvernement Gilles ROTH, agissant en nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 18 novembre 2005, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 10 octobre 2005, par lequel ledit tribunal après avoir joint deux recours introduits par les époux ... et ..., ayant un objet commun, à savoir la réformation sinon l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 émis à l'égard de chacun d'eux le 29 janvier 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg Y, section des personnes physiques, a déclaré irrecevable le deuxième recours, de même que la demande en annulation formulée dans le cadre du premier recours, a reçu et jugé fondé le recours en réformation et a dit que les revenus de location étrangers, tels que dégagés par un bulletin d'imposition du 20 juillet 2003 du « *Finanzamt Trier* », sont à prendre en considération pour le calcul du taux d'imposition applicable aux demandeurs ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 décembre 2005 par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, au nom de Monsieur ..., employé privé, et de son épouse, Madame ..., employée privée, demeurant ensemble à D-... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 janvier 2006 en nom et pour compte de la partie appelante ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 22 février 2006 en nom et pour compte des parties intimées ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et M. le délégué du gouvernement Gilles ROTH, ainsi que Maître Michel SCHWARTZ, en remplacement de Maître Marc KLEYR, en leurs plaidoiries respectives.

---

M. ... et son épouse, Mme ..., ressortissants et résidents allemands, exerçant tous les deux une activité salariale au Grand-Duché de Luxembourg, sollicitèrent pour l'année 2002 leur imposition collective au Luxembourg au sens des dispositions de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* ».

Le 29 janvier 2004, le bureau d'imposition Luxembourg Y émit, à l'égard de chacun des époux ..., un bulletin d'impôt sur le revenu au titre de l'année d'imposition 2002, les imposant collectivement sur leurs revenus imposables au Grand-Duché de Luxembourg et au taux qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Luxembourg, le bulletin précisant cependant, pour ce qui concernait la détermination du taux d'imposition, qu'un revenu locatif négatif relatif à des immeubles situés en Allemagne ne pouvait pas être pris en considération.

Une réclamation du 23 février 2004 introduite par les époux ... à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu prévisé du 29 janvier 2004 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », les époux ... firent successivement introduire en dates des 17 décembre 2004 et 15 avril 2005, deux recours inscrits respectivement sous les numéros 19039 et 19664 du rôle, tendant à la réformation sinon à l'annulation dudit bulletin de l'impôt sur le revenu.

Par jugement rendu le 10 octobre 2005, le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement, a joint les deux recours introduits sous les numéros 19039 et 19664 du rôle, a déclaré irrecevable le recours introduit sous le numéro 19664 du rôle, de même que le recours en annulation formulé dans le cadre du recours introduit sous le numéro 19039 du rôle ; a reçu et déclaré justifié le recours en réformation formulé dans le premier recours et a dit que « *les revenus de location étrangers, tels que dégagés par le bulletin d'imposition du 20 juillet 2003 du Finanzamt Trier, sont à prendre en considération pour le calcul du taux d'imposition applicable aux demandeurs* » ; pour le surplus a renvoyé l'affaire

devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ; a rejeté la demande en allocation d'une indemnité de procédure ; s'est déclaré incompétent pour connaître « *de la demande en condamnation à une astreinte* » et a condamné l'Etat aux frais.

Le 21 novembre 2005, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son ministre des Finances, agissant par l'intermédiaire de M. le délégué du gouvernement Gilles ROTH, a fait déposer une requête d'appel par laquelle est sollicité la réformation du premier jugement.

Le jugement *a quo* est critiqué à travers ladite requête, ensemble un mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 janvier 2006, en ordre principal pour avoir réformé le bulletin d'impôt litigieux sur base d'une considération erronée, à savoir celle qu'en l'espèce, les effets de l'article 157ter LIR ne seraient pas conformes au droit communautaire et, plus particulièrement, à l'article 48 du traité CE (devenu l'article 39 CE).

Ainsi, les premiers juges auraient méconnu la portée de la jurisprudence communautaire (arrêt SCHUMACKER du 14 février 1995, C-279/93) qui exigerait uniquement que les dispositions de droit interne d'un Etat membre de l'Union Européenne garantissent une prise en compte de la « *situation personnelle et familiale* » des contribuables visés, dont les « *revenus passifs négatifs* » ne feraient pas nécessairement partie. – Le délégué du gouvernement demande à la Cour de suivre une jurisprudence interne (trib. adm. 27 octobre 1999, n° 11112 du rôle) au titre de laquelle, dans un cas de figure analogue, une perte de location se rapportant à un immeuble sis en France (dont le droit d'imposition reviendrait à la France en vertu de la convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg) ne serait pas à prendre en considération.

Le délégué du gouvernement donne encore à considérer qu'une « *assimilation parfaite* » du contribuable non résident au contribuable résident « *entraînerait, d'une part, qu'il serait imposé au Grand-Duché, en ce qui concerne ses revenus y imposables, au taux qui serait applicable s'il était imposable au Grand-Duché en raison de son revenu mondial (donc y compris les revenus étrangers « passifs » comme notamment les revenus provenant de capitaux mobiliers, les revenus provenant de la location de biens ou les revenus nets divers), mais engendrerait, d'autre part, que les revenus indigènes du contribuable non résident, tout comme ceux du contribuable résident, seraient d'office imposés au taux applicable à son revenu mondial, de sorte que l'assimilation du contribuable non résident au contribuable résident pourrait, dans bon nombre de cas, ne pas se solder en « avantage fiscal » pour le non-résident* ». – S'y ajouterait que le contribuable non résident ne pouvant être assimilé au résident que s'il le demande expressément, ce qu'il ne serait logiquement pas amené à faire si l'assimilation lui est défavorable, alors que l'article 134 LIR s'applique de plein droit au contribuable résident, que ce soit en sa faveur ou en sa défaveur, il y aurait naissance d'une discrimination à rebours du contribuable résident par rapport au contribuable non résident.

En ordre subsidiaire, l'Etat fait critiquer la décision des premiers juges en ce qu'ils ont retenu que les revenus de location étrangers, à prendre en compte pour le calcul du taux d'imposition, correspondent aux revenus de location tels que déterminés par le « *Finanzamt Trier* » dans un bulletin émis le 20 juillet 2003, Ce faisant les premiers juges auraient méconnu les règles du droit fiscal interne.

Selon le délégué du gouvernement, les premiers juges auraient ainsi introduit le principe que la détermination du revenu de location des immeubles sis en Allemagne devrait se faire conformément au droit allemand. Or, pareille approche conduirait, selon le délégué, à introduire une différence de traitement entre les contribuables résidents et les contribuables non résidents imposables du chef de la totalité ou de la quasi-totalité de leur revenu mondial au Grand-Duché, étant relevé que la détermination des revenus étrangers à prendre en considération dans le cadre de l'application des articles 134 à 134ter LIR, serait à faire selon les dispositions de la loi fiscale luxembourgeoise.

Les époux ..., parties intimées, à travers un mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 21 décembre 2005 et un mémoire en duplique déposé audit greffe le 22 février 2006, concluent pour l'essentiel à la confirmation du jugement entrepris, relevant néanmoins appel incident contre ledit jugement en ce qu'il les a déboutés de leur demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500.- € sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Ils réclament en outre pareille indemnité de procédure d'un montant de 2.000.- € pour couvrir les honoraires d'avocat relativement à l'instance d'appel.

Ils relèvent d'abord que le litige aurait pour objet la réformation « *des bulletins d'impôt sur le revenu pour l'année 2002* » en ce qu'ils portent le refus de la prise en compte des revenus locatifs négatifs relatifs à leurs immeubles situés en Allemagne pour la détermination du taux d'imposition applicable à leurs revenus de source luxembourgeoise.

Sur ce, ils font soutenir que l'article 157ter LIR, mis en rapport avec les articles 134 LIR et 24 paragraphe 4 de la convention belgo-luxembourgeoise préventive des doubles impositions du 17 septembre 1970, en ce qu'il instaure un traitement fiscal discriminatoire par rapport à celui réservé au contribuable résident luxembourgeois ou résident belge, étant donné qu'à capacité contributive égale, les résidents luxembourgeois et belges seraient imposés suivant un taux plus favorable que les résidents allemands, serait contraire au droit communautaire.

Ils soutiennent ensuite qu'il se dégagerait de la jurisprudence constante de la Cour de Justice des Communautés Européennes, ci-après dénommée la « Cour de justice », que si, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et des non-résidents dans un Etat n'est, en règle générale, pas comparable, dans la mesure où le

revenu perçu sur le territoire d'un Etat par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de résidence, et que la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle, de sorte que le fait pour un Etat membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde au résident n'est, en règle générale, pas discriminatoire, la Cour retiendrait cependant que la différence de situation entre le résident et le non-résident cesse objectivement d'exister lorsqu'un contribuable ne perçoit pas de revenu significatif dans l'Etat de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans un autre Etat membre, de sorte que l'Etat de résidence n'est pas en mesure d'adapter la charge fiscale en fonction de la capacité contributive du contribuable.

Dans pareil cas, il appartiendrait *« à l'Etat d'emploi de réaliser cette adéquation entre capacité contributive et niveau d'imposition, étant entendu que cette adéquation devra être faite dans la même proportion que pour tout contribuable résident dans l'Etat d'emploi »*.

Ainsi, exposant tirer la totalité de leurs revenus de leur activité professionnelle luxembourgeoise, les intimés estiment se trouver dans une situation objectivement identique à celle des résidents luxembourgeois et que le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il retient que le refus de prise en compte des revenus immobiliers négatifs constitue une discrimination indirecte fondée sur le critère de la résidence, interdite par l'article 39 du traité CE.

Les intimés concluent au rejet des critiques formulées par le délégué du gouvernement pour manquer de fondement.

Ainsi, soutenant qu'à situation objective égale, le traitement des contribuables résidents et non-résidents devrait être le même dans toutes ses composantes, tant objectives que subjectives, les intimés prétendent être en droit de *« bénéficier de tous les avantages fiscaux prévus par la loi luxembourgeoise »* et non seulement aux *« seuls avantages attachés à [leur] (...) situation personnelle et familiale »*.

Ils insistent encore sur ce que toutes les différences de traitement dans les éléments de calcul de l'assiette imposable ou dans le taux d'imposition seraient systématiquement condamnées en droit communautaire, relevant qu'en, en matière de fiscalité des entreprises, la jurisprudence de la Cour de justice se montrerait *« inflexible et décide invariablement que les entreprises ayant leur siège social dans un Etat membre doivent pouvoir bénéficier dans un autre Etat membre des mêmes avantages fiscaux et du même taux d'imposition que les entreprises locales »* et qu'il en serait de même en matière de fiscalité des personnes physiques.

Les intimés ajoutent encore être dans l'impossibilité d'obtenir, en Allemagne, un report des pertes locatives sur les exercices ultérieurs, la question n'étant pour le surplus pas pertinente, de même qu'il ne serait pas pertinent de savoir s'il pouvait y avoir une discrimination à rebours, telle qu'invoquée par le délégué du gouvernement, cette dernière restant pour le surplus à l'état de simple allégation.

Enfin, dans cet ordre d'idées, les intimés font valoir que la jurisprudence interne (trib. adm. 27 octobre 1999, n° 11112 du rôle) invoquée par le délégué du gouvernement à l'appui de sa thèse ne serait pas transposable en l'espèce, au motif que les données et prétentions ne seraient pas comparables.

En ce qui concerne la détermination des revenus locatifs étrangers, les intimés demandent encore la confirmation du jugement entrepris, soutenant que les revenus de location étrangers seraient à déterminer au seul regard du droit allemand, au motif que la convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne attribuerait le droit d'imposition des revenus locatifs à l'Etat de situation de l'immeuble, de sorte que la détermination desdits revenus serait à faire conformément au droit allemand.

Les appels tant principal qu'incident sont recevables pour avoir été introduits dans les formes et délai prévus par la loi.

Il est constant en cause que les époux ... sont contribuables non résidents au Grand-Duché de Luxembourg et, ayant demandé l'application de l'article 157ter alinéa 1<sup>er</sup> LIR, imposables collectivement sur leurs revenus y imposables.

L'article 157ter LIR dispose plus particulièrement que « *(1) par dérogation (...), les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus indigènes et de leurs revenus professionnels étrangers. Pour l'application de la disposition qui précède, les contribuables mariés ne vivant pas en fait séparés sont imposables collectivement au titre des revenus indigènes. Dans ce contexte, les revenus professionnels étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable. (...)* » - Il convient d'insister sur ce que, par dérogation au régime d'imposition des contribuables résidents où la règle de progressivité pour le calcul du taux d'impôt s'applique à l'ensemble des revenus dont le droit d'imposition est attribué à d'autres Etats, le législateur a uniquement retenu que la clause de progressivité s'applique, conformément à l'article 134 LIR, outre aux revenus indigènes, aux seuls revenus professionnels étrangers des contribuables non résidents. Il a retenu le choix des revenus professionnels comme critère d'assimilation en fonction de la considération que le principe communautaire d'égalité de traitement en matière de libre circulation des travailleurs et de libre établissement s'applique précisément aux activités économiques engendrant ces

revenus (trav. parl. relativement au projet de loi n°4361 modifiant certaines dispositions de la loi concernant l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs et la loi générale des impôts, p.36).

En application de l'article 4 de la convention conclue le 23 août 1958 entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial communal et d'impôt foncier, approuvée par une loi du 17 août 1959, ci-après dénommée la « *convention germano-luxembourgeoise* », le droit d'imposition des revenus provenant de la location de biens immobiliers appartient à l'Etat de la situation de l'immeuble, l'article 20 (2) de ladite convention prévoyant quant à lui la prise en considération du revenu mondial par l'Etat de résidence pour ce qui concerne la fixation du taux d'impôt correspondant aux revenus y imposables.

Il convient donc de retenir qu'en refusant la prise en considération des revenus de locations quelconques que les deux biens immobiliers situés en Allemagne et appartenant aux époux ... ont pu leur procurer et ceci tant au regard de la détermination de leur revenu imposable au Luxembourg, qu'au regard de la fixation du taux d'imposition, le bureau d'imposition émetteur du bulletin litigieux a fait une application non critiquable des dispositions de la convention germano-luxembourgeoise et des dispositions nationales applicables.

Ceci étant, l'Etat critiquant l'appréciation et l'analyse des premiers juges en ce qu'ils ont conclu que « *le traitement différent entre les contribuables travaillant dans un Etat membre mais n'y résidant pas et les contribuables qui travaillent et résident dans ce dernier Etat, traitement qui consiste dans le refus au bénéfice des premiers d'une possibilité de prise en compte de revenus immobiliers négatifs, constitue donc bien, dans cette mesure, une discrimination indirecte fondée sur le critère de la résidence, interdite par l'article 39 CE du traité le droit communautaire* », la Cour est, tout comme les premiers juges, appelée à se prononcer sur l'éventuelle incidence du droit communautaire par rapport à la légalité de la réglementation nationale applicable.

La Cour partage de prime abord l'analyse des premiers juges en ce qu'en présence de personnes physiques qui sont résidents allemands et exercent une activité salariée au Grand-Duché de Luxembourg, le droit communautaire susceptible d'avoir une incidence sur la solution du litige se dégage de l'article 39 CE en ce qu'il consacre la libre circulation des travailleurs.

La question qui se pose plus particulièrement est celle de savoir si en l'espèce, l'application de l'article 157ter LIR, en ce qu'il implique le refus de la prise en considération des revenus locatifs négatifs relatifs aux immeubles situés en Allemagne, dont les époux ... sont propriétaires, pour la détermination du taux

d'imposition applicable à leurs revenus de source luxembourgeoise, constitue une discrimination indirecte prohibée par l'article 39 CE.

S'il se dégage de la jurisprudence de la Cour de justice qu'en matière d'impôts directs, un résident et un non-résident dans un Etat membre, dès lors que le dernier perçoit l'essentiel de ses ressources imposables dans ledit Etat, cas de figure vérifié en l'espèce, se trouvent dans une situation objectivement comparable et que dès lors, il incombe audit Etat d'assurer au non-résident un traitement tenant compte de sa situation personnelle et familiale (arrêt du 14 février 1995, C-279/93), il n'en reste pas moins que l'étendue de la notion de « *situation personnelle et familiale* » employée n'a pas été définie par cette haute juridiction. Concernant plus précisément la prise en compte de revenus négatifs générés par un immeuble, la Cour de justice a certes été appelée à se prononcer par rapport à des pertes de revenu locatif afférentes « *à une maison à usage d'habitation (...) [utilisée] personnellement à cette fin* » (arrêt du 21 février 2006, C-152/03) un lien avec la « *situation personnelle et familiale* » étant nettement perceptible dans pareil cas de figure, elle n'a pas été appelée à statuer par rapport à des revenus locatifs provenant de biens immobiliers d'investissement, c'est-à-dire non occupés personnellement, et il n'appert pas de la jurisprudence existante qu'il convienne nécessairement de dégager pareil lien à propos de biens immobiliers d'investissement, étant relevé que la Cour de justice ne s'est pas encore prononcée sur la question de savoir si elle conçoit la notion de « *situation personnelle et familiale* » comme impliquant tout simplement la nécessité d'une prise en compte de l'intégralité de la capacité contributive des intéressés.

Par ailleurs, même à admettre qu'il y ait lieu de retenir une discrimination, il reste à savoir si l'Etat peut la justifier, comme il entend le faire à travers ses conclusions produites en cause, notamment sur base de la particularité du régime instauré, lequel considéré globalement, en négligeant les revenus non professionnels étrangers, tant négatifs que positifs, est loin de désavantager systématiquement les non-résidents par rapport aux résidents.

Au vu de la difficulté d'interprétation ci-avant circonscrite, et en l'absence d'une jurisprudence communautaire ayant tranché un problème juridique de même nature, la Cour administrative est obligée à surseoir à statuer et à soumettre à la Cour de justice à titre préjudiciel, la question ci-dessous formulée, par application de l'article 234 CE :

Est-ce que l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle instaurée au Grand-Duché de Luxembourg par l'article 157ter LIR, en application de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident luxembourgeois, qui perçoit de source luxembourgeoise des revenus d'un travail dépendant, lesdits revenus constituant l'essentiel de ses ressources imposables, ne peut pas faire valoir ses revenus locatifs négatifs relatifs à des immeubles, non occupés personnellement, situés dans un autre Etat membre aux



fins de la détermination du taux d'imposition applicable à ses revenus de source luxembourgeoise ?

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

reçoit l'appel principal du 21 novembre 2005 et l'appel incident du 21 décembre 2005 en la forme ;

au fond et avant tout autre progrès en cause, demande à la Cour de justice des Communautés européennes de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante:

*Est-ce que l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle instaurée au Grand-Duché de Luxembourg par l'article 157ter LIR, en application de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident luxembourgeois, qui perçoit de source luxembourgeoise des revenus d'un travail dépendant, lesdits revenus constituant l'essentiel de ses ressources imposables, ne peut pas faire valoir ses revenus locatifs négatifs relatifs à des immeubles, non occupés personnellement, situés dans un autre Etat membre, en l'occurrence en Allemagne, aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable à ses revenus de source luxembourgeoise ?*

réserve les frais;

fixe l'affaire au rôle général.

Ainsi jugé par :

Jean-Mathias Goerens, vice-président,  
Marc Feyereisen, conseiller,  
Henri Campill, conseiller rapporteur,

et lu par le vice-président en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Mme Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 7 avril 2006  
Le greffier de la Cour administrative